



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung Bw, vertreten durch G-Stb-GmbH, vom 20. April 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 12. April 2006 betreffend Einkommensteuer 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

1. Der im Jahr 1936 geborene Berufungswerber (Bw) betrieb ein Baggerunternehmen. Mit Beschluss des LG X vom 16. Mai 2002 wurde das Konkursverfahren eröffnet.

Mit Gerichtsbeschluss vom 4. Juli 2002 wurde über Antrag des Masseverwalters die Schließung des Unternehmens bewilligt.

In der Insolvenzdatei der Justiz wurde mit 6. Mai 2004 bekannt gemacht, dass der Masseverwalter (MV) einen Schlussverteilungsentwurf vorgelegt hat, wonach an die Konkursgläubiger eine Quote von 9,28% ausgeschüttet wird.

Mit Beschluss vom 15. Juli 2004 wurden die Schlussrechnung und der Schlussverteilungsentwurf des MV genehmigt und der **Zahlungsplan** angenommen.

Mit Beschluss vom 20. Juli 2004 wurde der am 15. Juli 2004 angenommene Zahlungsplan bestätigt. Die Konkursgläubiger erhalten – zusätzlich zu der vom MV nach Maßgabe des

---

Verteilungsentwurfes zu verteilenden Quote – eine 10,72-%ige Quote, zahlbar in sieben jährlich aufeinander folgenden Raten zu je 1,53%, die erste Rate am 1. Mai 2005.

Nach rechtskräftiger Bestätigung des am 15. Juli 2004 angenommenen Zahlungsplans wurde der Konkurs mit Beschluss vom 16. August 2004 aufgehoben. Die Rechtskraft der Konkursaufhebung wurde mit Beschluss vom 6. September 2004 festgestellt und das Ende der Zahlungsfrist mit 1. Mai 2011 festgelegt.

Das Gewerbe wurde per 12. August 2002 als ruhend gemeldet.

In der Bilanz zum 31.12.2002 sind das Anlagevermögen, die Vorräte, die Forderungen und das sonstige Vermögen bereits mit 0,00 € ausgewiesen.

Ab dem Jahr 2002 bezog der im Jahr 1936 geborene und somit damals 66-jährige Bw eine Pension von der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft.

1.1. Mit Schreiben vom 23. Juli 2004 teilte der MV, welcher zur Einreichung der Steuererklärungen 2003 aufgefordert wurde, dem Finanzamt (FA) mit, dass das gegenständliche Konkursverfahren bereits abgeschlossen sei und nach Rechtskraft des Beschlusses die Überweisung der Quotenzahlungen gemäß dem Verteilungsentwurf veranlasst werde. Der Bw hätte die Abgabe der geforderten Erklärungen selbst zu veranlassen.

1.2. Im November 2004 reichte der Bw. die Steuererklärungen 2003 und im Oktober 2005 die Steuererklärungen 2004 beim FA ein.

Mit Einkommensteuererklärung 2004 gab der Bw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv. insgesamt 143.879,35 € bekannt und machte gleichzeitig gemäß § 11a EStG 1988 mit dem Hälftesteuersatz zu versteuernde nicht entnommene Gewinne iHv. 100.000,00 € geltend.

Dem beigeschlossenen Jahresabschluss 2004 ist zu entnehmen, dass keinerlei Aktiva mehr vorhanden waren und ein Jahresgewinn iHv. 143.879,35 € erzielt wurde. Dieser Gewinn setzt sich im Wesentlichen aus folgenden außerordentlichen Erträgen zusammen:

"*Erträge aus Abschr. Konkursford.*" iHv. 127.932,58 € und

"*Erträge aus Abschr. Konkursford. 20%*" iHv. 11.710,70 €; insgesamt somit 139.643,28 €.

Eine per Telefax nachgereichte Aufstellung mit der Bezeichnung "Evidenzkonto nicht entnommener Gewinn" weist einen für die begünstigte Besteuerung verbleibenden Betrag iHv. 133.463,75 € aus.

1.3. In einer Anfrage an den bundesweiten Fachbereich betreffend Zulässigkeit der Inanspruchnahme der Begünstigung des § 11a EStG stellte das FA den Sachverhalt wie folgt dar:

*"Am 16.5.2002 wird über das Vermögen des Steuerpflichtigen das Konkursverfahren eröffnet, das später als Privatkonkursverfahren fortgeführt wird.*

*Mit Beschluss vom 4.7.2002 wird die Schließung des Unternehmens bewilligt und der Betrieb (Transportunternehmen) mit August 2002 eingestellt. Das vorhandene Anlagevermögen wird noch im Jahre 2002 verkauft.*

*Das Insolvenzverfahren wird am 16.8.2004 Verteilung des vorhandenen Massevermögens und nach rechtskräftiger Bestätigung eines Zahlungsplans aufgehoben. Aufgrund der teilweise bezahlten Quote wird 2004 ein Gewinn aus dem entstehenden Schuldennachlaß in Höhe von ca. 144.000 Euro erklärt und hiefür die Begünstigung des § 11a EStG 1988 beantragt.*

*Für die Jahre 2002 bis 2004 wird der Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt.*

#### Frage

*Kann bei diesem Sachverhalt im Jahre 2004 die Begünstigung des § 11a EStG in Anspruch genommen werden?"*

1.4. Der bundesweite Fachbereich teilte dem FA seine Rechtsansicht wie folgt mit:

*"Der für die steuerliche Begünstigung maßgebliche Eigenkapitalanstieg ermittelt sich aus dem laufenden Gewinn des Wirtschaftsjahrs zuzüglich 'betriebsnotwendiger' Einlagen und abzüglich Entnahmen (vgl. EStR 2000, Rz 3860c). Mit dem Begriff 'Gewinn' steht der Begriff 'Betrieb' in engstem Zusammenhang. Der Gewinn ist jeweils für einen Betrieb zu ermitteln.*

*Nach Aufgabe des Betriebes verfügt ein Abgabepflichtiger naturgemäß über keinen Betrieb mehr, für den er einen laufenden Gewinn ermitteln könnte. Daher kommt bei nachträglichen Betriebseinnahmen, wie in dem von Ihnen geschilderten Fall bei einem Schuldennachlass im Rahmen eines Zahlungsplans, die steuerliche Begünstigung des § 11a EStG 1988 nicht zur Anwendung."*

1.5. Im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer 2004 schloss sich das FA dieser Rechtsansicht an und versagte mit oben angeführter Begründung die begehrte Begünstigung des § 11a EStG 1988. Die Einkommensteuer wurde mit 18.458,60 € festgesetzt.

2. Dagegen erhob der Bw Berufung mit folgender Begründung:

*"§ 11a (1) erster Satz EStG lautet sinngemäß verkürzt: 'Natürliche Personen, die den Gewinn aus Gewerbebetrieb durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, können den Gewinn begünstigt versteuern.'*

*Alle diese Voraussetzungen sind bei mir gegeben (Natürliche Person, Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Gewinnermittlung nach § 4(1) EStG) und daher ist diese Begünstigung in meinem Fall anwendbar.*

*Als weiteres Argument führe ich an, daß § 32 Z 2 EStG ausdrücklich bestimmt, daß auch Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit zu den Einkünften im Sinne des § 2 (3) Z 3 EStG gehören und damit gemäß § 2 (4) Z 1 EStG ein Gewinn vorliegt.*

*§ 11a gibt als Voraussetzung wie bereits angeführt nur das Vorhandensein eines Gewinnes an, nicht jedoch das Vorhandensein eines Betriebes. Weiters wird in § 11a in keinem Absatz unterschieden zwischen betrieblichen Einkünften und nachträglichen betrieblichen Einkünften. Es werden sogar gewisse Gewinnarten (§ 24 und § 4 (10) EStG) von der Begünstigung ausgeschlossen, wiederum jedoch nicht dezidiert die nachträglichen betrieblichen Gewinne."*

Weiters beantragte der Bw. die Aussetzung

*"nach § 212a BAO des strittigen Abgabennachforderungsbetrages in Höhe von 11.488,96 € hinsichtlich der EKSt und in Höhe von 211,74 € hinsichtlich der festgelegten Anspruchszinsen."*  
Gleichzeitig ersuchte der Bw. um Nachsicht iSd § 236 BAO

*"für die weitere Abgabennachforderung aus EKSt 2004 in Höhe von 6.969,64 €"*

mit folgender Begründung:

*"In meinen Einkünften 2004 ist ein Betrag in Höhe von € 139,643,28 enthalten, der sich aus der quotenweisen Erfüllung meines gerichtlichen Zahlungsplans ergibt.*

*Nach der alten Fassung des § 36 EStG (bis Ende 2005) gilt dieser Betrag nicht als Sanierungsgewinn im Sinne des Gesetzes (da keine Unternehmenssanierung vorlag). In der ab 2006 gültigen Fassung liegt ein begünstigter Sanierungsgewinn vor. Wäre diese Neufassung bereits 2004 in Kraft getreten, so würde sich hinsichtlich meiner Einkommensteuer ein Abgabengutschriftsbetrag in Höhe von 102,10 € bzw. unter zusätzlicher Berücksichtigung des § 11a EStG ein Gutschriftsbetrag in Höhe von 2.399,89 € ergeben. Da dies jedoch nicht der Fall ist, ergibt sich für mich eine Abgabennachforderung in Höhe von zumindest 6.969,64 €. Daraus ist klar ersichtlich, daß die Einhebung dieser Abgabe nach der Lage meines Falles unbillig ist.*

*Die Gesetzesänderung erfolgte ja aus dem Grund heraus, daß die Durchsetzung des Abgabenanspruchs resultierend aus nicht begünstigten Sanierungsgewinnen erstens schwierig ist und zweitens eine Bevorzugung der Abgabenbehörde (hinsichtlich des Quotenanspruchs der anderen Gläubiger) bzw. eine Benachteiligung des Abgabenpflichtigen (zusätzliche Zahlungen über die Quote hinaus) ist. Da ich sozusagen einer dieser Fälle bin, sehe ich mich mit dieser Abgabenentrichtung ungerechtfertigt beschwert und die Gleichmäßigkeit der Besteuerung als verletzt.*

*Demzufolge ersuche ich um Nachsicht des o. a. Betrages.*

*Für den Fall, daß meine Berufung nicht positiv erledigt wird, erstreckt sich mein Nachsichtsansuchen auch auf den aus der Berufung strittigen Betrag."*

Das FA legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

3. Gemäß § 11a EStG 1988, BGBl 1988/400, idF BGBl I 2003/71 (BBG 2003) "**Begünstigte Besteuerung für nicht entnommene Gewinne**" können natürliche Personen, die den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, den Gewinn, ausgenommen Übergangsgewinne (§ 4 Abs. 10) und Veräußerungsgewinne (§ 24), bis zu dem in einem Wirtschaftsjahr eingetretenen Anstieg des Eigenkapitals, höchstens jedoch 100 000 €, mit dem ermäßigten Steuersatz nach § 37 Abs. 1 versteuern (begünstigte Besteuerung). Der Anstieg des Eigenkapitals ergibt sich aus jenem Betrag, um den der Gewinn, ausgenommen Übergangsgewinne und Veräußerungsgewinne, die Entnahmen (§ 4 Abs. 1) übersteigt. Einlagen (§ 4 Abs. 1) sind nur insoweit zu berücksichtigen, als sie betriebsnotwendig sind.

Nach § 32 Z 2 erster Teilstrich leg.cit gehören zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 auch:

- Einkünfte aus
  - einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 (zB Gewinne aus dem Eingang abgeschriebener Forderungen oder Verluste aus dem Ausfall von Forderungen),
  - einer ehemaligen nichtselbständigen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 4 oder
  - einem früheren Rechtsverhältnis im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 5 bis 7,
- und zwar jeweils auch beim Rechtsnachfolger.

Gemäß § 36 Abs 1 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. /2003/71 gehören zu den Einkünften Sanierungsgewinne, das sind Gewinne, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind.

Abs. 2 leg.cit. bestimmt: Sind im Einkommen Sanierungsgewinne enthalten, die durch Erfüllung der Ausgleichsquote nach Abschluss eines gerichtlichen Ausgleichs im Sinne der Ausgleichsordnung oder eines Zwangsausgleiches (§§ 140ff Konkursordnung) entstanden sind, so gilt für die Berechnung der Steuer Folgendes:

1. Es ist die rechnerische Steuer sowohl einschließlich als auch ausschließlich der Sanierungsgewinne zu ermitteln.
2. Der Unterschiedsbetrag ist mit jenem Betrag anzusetzen, der sich aus der Anwendung des Prozentsatzes des Forderungsnachlasses (100% abzüglich Ausgleichsquote) ergibt.
3. Das Ergebnis ist von der nach Z 1 ermittelten Steuer einschließlich der Sanierungsgewinne abzuziehen.

Gemäß § 193 Abs 1 Konkursordnung (KO), RGBl. Nr. 337/1914, idF BGBl Nr. 974/1993 kann der Schuldner im Lauf des Konkursverfahrens den Antrag auf **Annahme eines Zahlungsplans** stellen. Soweit nichts anderes angeordnet ist, gelten hiefür die Bestimmungen über den Zwangsausgleich.

Absatz 2 leg.cit bestimmt: Die Tagsatzung zur Verhandlung und Beschußfassung über den Zahlungsplan darf nicht vor Verwertung des Vermögens des Schuldners stattfinden. Die Tagsatzung kann mit der Verteilungstagsatzung verbunden werden.

Nach § 194 Abs. 1 KO muss der Schuldner den Konkursgläubigern mindestens eine Quote anbieten, die seiner Einkommenslage in den folgenden fünf Jahren entspricht. Die Zahlungsfrist darf sieben Jahre nicht übersteigen.

§ 196 Abs 1 KO bestimmt, dass der Konkurs nach Eintritt der Rechtskraft der Bestätigung des Zahlungsplans aufzuheben ist.

3.1. Der Berufungsentscheidung wird der oben dargestellte Sachverhalt zu Grunde gelegt. Insbesondere ist unstrittig, dass am 16. Mai 2002 das Konkursverfahren eröffnet und mit Gerichtsbeschluss vom 4. Juli 2002 über Antrag des Masseverwalters die Schließung des Unternehmens bewilligt wurde. Das Gewerbe ist seit 12. August 2002 als ruhend gemeldet. Ab dem Jahr 2002 bezog der im Jahr 1936 geborene und somit damals 66-jährige Bw eine Pension von der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft.

Mit Ende des Jahres 2002 (und auch im Berufsjahr) waren keinerlei Aktiva mehr

---

vorhanden.

Der vom Bw. für das Jahr 2004 erklärte Jahresgewinn iHv. 143.879,35 € setzt sich im Wesentlichen aus folgenden außerordentlichen Erträgen ("Erträge aus Abschr. Konkursford." iHv. 127.932,58 € und "Erträge aus Abschr. Konkursford. 20%" iHv. 11.710,70 €; insgesamt somit 139.643,28 €) zusammen.

Sowohl das FA als auch der Bw gehen vom Vorliegen von Einkünften aus einer **ehemaligen** betrieblichen Tätigkeit aus. Der Bw bestreitet nicht, dass im Berufungsjahr ein "Betrieb" nicht mehr existent war. Einigkeit besteht auch darüber, dass im gegenständlichen Fall mangels Vorliegens der Voraussetzungen die Steuerbegünstigung für einen „Sanierungsgewinn“ nicht geltend gemacht werden kann.

3.2. Fraglich hingegen ist, ob im vorliegenden Fall § 11a EStG anwendbar ist und die Ansicht der Berufung zutrifft, die Bestimmung des § 11a EStG 1988 unterscheide nicht **zwischen betrieblichen und nachträglichen betrieblichen Einkünften** und setze nur das Vorhandensein eines Gewinnes und nicht das Vorhandensein eines Betriebes voraus.

Nach dem Wortlaut des § 11a EStG 1988 können natürliche Personen, die den **Gewinn** aus Gewerbebetrieb durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, den Gewinn, .....mit dem ermäßigten Steuersatz nach § 37 Abs. 1 versteuern (begünstigte Besteuerung).

Nach dem Gesetzestext des § 32 Z 2 EStG 1988 erster Teilstrich gehören **Einkünfte** aus einer **ehemaligen** betrieblichen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 (zB Gewinne aus dem Eingang abgeschriebener Forderungen oder Verluste aus dem Ausfall von Forderungen) zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3, und zwar jeweils auch beim Rechtsnachfolger.

3.3. Die Berufung weist darauf hin, dass § 11a EStG 1988 als Voraussetzung nur das Vorhandensein eines Gewinnes, nicht jedoch das Vorhandensein eines Betriebes anführt. In § 11a werde auch in keinem Absatz zwischen betrieblichen und nachträglichen betrieblichen Einkünften unterschieden.

Bei isolierter Betrachtung des Gesetzestextes des § 11a EStG erscheint die Argumentation des Bw. schlüssig. Eine systematische Betrachtung dieser Bestimmung als Gewinnermittlungsvorschrift im Kontext mit der Bestimmung des § 32 Z 2 EStG legt jedoch Zweifel an der Anwendbarkeit dieser Bestimmung auf den vorliegenden Sachverhalt nahe.

3.4. Auch im Verwaltungsrecht sind die Auslegungsvorschriften des ABGB anzuwenden (VwGH 28.10.1988, 88/18/0091, Ritz BAO-Kommentar, § 21 Tz 1ff). Für die Auslegung einer Gesetzesvorschrift ist der in ihr zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers, so wie er sich aus dem Wortlaut der Gesetzesbestimmung und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den diese hineingestellt ist, maßgebend (VwGH 22.1.1992,

91/17/0151; 20.11.1997, 95/15/0012). Ziel der Auslegung ist es, den objektiven Willen einer Vorschrift zu erfassen. Diesem Auslegungsziel dienen die grammatischen, die systematischen, die teleologischen und die historische Auslegung, wobei sich diese Auslegungsmethoden nicht gegenseitig ausschließen sondern ergänzen (VwGH 7.9.1989, 89/16/0067). Anhaltspunkte für die Absicht des Gesetzgebers können sich auch in den Gesetzesmaterialien finden.

Einfache Gesetze sind dabei möglichst verfassungskonform auszulegen (VwGH 26.1.1998, 97/17/0004; 23.2.1996, 94/17/0435; 9.11.1994, 94/13/0184).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes kommt es für die Auslegung einer gesetzlichen Norm auf Wortlaut, Systematik und Zweck der getroffenen Regelung an (VwGH 29.1.2004 99/17/0135). Es kann nicht ohne entsprechenden Anhaltspunkt im Gesetz selbst oder in den Materialien davon ausgegangen werden, dass der Gesetzgeber völlig systemwidrige Ergebnisse schaffen möchte (VwGH 6.7.2006, 2005/07/0089).

Dem Gesetzestext (Wortlaut) der o.a. Bestimmungen ist klar zu entnehmen, dass § 11a EStG einen **Gewinn** aus Gewerbebetrieb, § 32 Z 2 EStG jedoch **Einkünfte** aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 als Tatbestandsvoraussetzung festlegt.

Was die Gesetzesystematik betrifft, ist fest zu halten, dass § 11a EStG 1988 im 3. Abschnitt, also **bei den Gewinnermittlungsvorschriften**, § 32 Z 2 hingegen im 9. Abschnitt, **bei den einzelnen Einkunftsarten**, angesiedelt ist.

Im Ministerialentwurf "21/ME (XXII. GP) Einkommensteuergesetz 1988, Körperschaftsteuergesetz 1988 u.a., Änderung; Internationales Steuervergütungsgesetz; Kohleabgabegesetz" wird u.a. die allgemeine Zielsetzung der damaligen Neuregelung erläutert und zur Ermittlung des Eigenkapitals eine vom betriebswirtschaftlichen Kapitalbegriff abweichende eigenständige steuerliche Kapitaldefinition vorgeschlagen:

*"Im Interesse der Förderung der Eigenkapitalbildung soll der Eigenkapitalzuwachs steuerlich begünstigt werden....."*

*In diesem Sinn sollen Gewinne, die für einen Eigenkapitalzuwachs "reserviert" werden, einer begünstigten Besteuerung zugeführt werden....."*

*.....Es ist dies ein Kapital im Sinne der dem Unternehmen vom Unternehmer (bzw. Gesellschafter) belassenen Mittel (belassene Gewinne) sowie des dem Unternehmen (zusätzlich) überlassenen Vermögens (Mittelzuführungen, Einlagen). Auf dieser Grundlage wird die Ermittlung eines durchschnittlichen Kapitalstandes auch praktisch möglich gemacht. Die Zielsetzung des Anreizes zur Kapitalstärkung wird ebenfalls erreicht....."*

Auch Pernsteiner, SWK 28/2003, T 182, „§ 11 a EStG 1988 als Eingriff in die unternehmerische Finanzierungsentscheidung“, sieht das Ziel des Steuergesetzgebers in der Erhöhung des Eigenkapitalanteils durch Thesaurierung relativ eindeutig definiert:

*„Die Zielsetzung dieser Neuregelung umschreibt der Gesetzgeber in den ErlRV relativ klar: ‚Im Interesse der Förderung der Eigenkapitalbildung soll der Anstieg des Eigenkapitals steuerlich begünstigt werden.‘ Dies bedeutet also, dass Steuermittel eingesetzt werden, um die Kapitalstruktur österreichischer Unternehmen im Sinne einer Ausweitung des Eigenkapitalanteils zu beeinflussen.“*

Diese Ausführungen lassen als Zweck der in Rede stehenden Bestimmung erkennen, dass Gewinne für einen Eigenkapitalzuwachs "reserviert" werden sollen, wobei es sich um ein Kapital in dem Sinn handelt, dass der Unternehmer seinem **Unternehmen** Gewinne überlässt.

Nach Systematik und Zweck der Bestimmung des § 11a EStG 1988 ist somit für die begünstigte Besteuerung für nicht entnommene Gewinne **Voraussetzung, dass ein lebender Betrieb** vorhanden ist, für welchen die Gewinnermittlungsvorschriften der §§ 4 bis 14 EStG 1988 angewendet werden können und dass ein Unternehmen existiert, welchem der Unternehmer Gewinne überlassen kann. Diese Voraussetzungen sind jedoch nicht erfüllt, wenn Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit zufließen und der betreffende Betrieb nicht mehr existiert. In diesem Fall könnte dem Hauptzweck der in Rede stehenden Bestimmung, den Anstieg des Eigenkapitals eines Unternehmens zu begünstigen, nicht entsprochen werden.

Zum Anwendungsumfang der Bestimmung des § 32 Z 2 EStG 1988 hat sich der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen des Erkenntnisses vom 24. Juni 2009, 2007/15/0251 wie folgt geäußert:

*„.....Mit diesem Vorbringen lässt die Beschwerdeführerin die Bestimmung des § 32 Z 2 EStG 1988 außer Acht, nach deren erstem Teilstrich zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 auch beim Rechtsnachfolger gehören. Einkünfte aus einer ehemaligen Tätigkeit sind demnach auch dann zu erfassen, wenn sie nicht der Steuerpflichtige bezieht, der die ehemalige Tätigkeit ausgeübt hat, weil das Gesetz nicht die Fortsetzung der Tätigkeit, sondern bloß eine Rechtsnachfolge im Bezug der Einkünfte mit der Wirkung verlangt, dass die nachträglichen Einkünfte beim Rechtsnachfolger Einkünfte der Einkunftsart bilden, die auch für den Erblasser maßgebend gewesen wäre. Rechtsnachfolge im Sinne des § 32 Z 2 EStG 1988 ist nicht bloß Gesamtrechtsnachfolge, sondern Nachfolge im Bezug der Einkünfte auf Grund welchen zivilrechtlichen Titels auch immer (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 32 Tz. 13, Doralt, EStG12, § 32 Tz. 94, sowie das hg. Erkenntnis vom 17. Oktober 2001, 2001/13/0009).“*

---

Dieses Erkenntnis stellt klar, dass – entsprechend der oa Systematik des EStG – ein unmittelbarer Zusammenhang mit Einkünften aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit einerseits und dem vormals geführten Betrieb des Bw. andererseits nicht bestehen muss und das Gesetz nicht die Fortsetzung der Tätigkeit verlangt.

Der GH weist ausdrücklich darauf hin, dass Einkünfte aus einer ehemaligen Tätigkeit auch dann zu erfassen sind, wenn sie nicht der Steuerpflichtige bezieht, der die ehemalige Tätigkeit ausgeübt hat.

Bei Auslegung der (Steuer-) Gesetze stimmen im Idealfall Wortlaut des Gesetzes und gesetzgeberischer Wille überein (vgl. Laudacher, „Methodenlehre und Rechtsfindung im Steuerrecht“, UFSjournal 2010, Nr. 1, 5 ff.).

3.5. Im gegenständlichen Fall ist bereits aus dem Text des § 11a Abs 1 EStG 1988 im systematischen Zusammenhalt mit dem Text der Bestimmung des § 32 Z 2 EStG klar ersichtlich, dass zwischen zwei verschiedenen Begriffen, nämlich einerseits dem „**Gewinn** aus Gewerbebetrieb“ und andererseits den „**Einkünften** aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3“ zu unterscheiden ist. Diese Unterscheidung wird durch die oa Gesetzesmaterialien zu § 11a EStG insofern widerspruchsfrei konkretisiert, als dort die **Förderung der Eigenkapitalbildung** als Zielsetzung der Neuregelung angegeben wird. Es besteht kein Zweifel daran, dass dieses Ziel für einen Steuerpflichtigen, welcher aus einer **ehemaligen**, erst nach Beendigung der betrieblichen Tätigkeit angefallene Einkünfte (iSd § 32 Z 2 EStG) erzielt, somit ohne über einen lebenden Betrieb zu verfügen, sinnvoller Weise nicht (mehr) angestrebt werden kann.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 29. März 2010